



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Giuseppe Fuochi Tinarelli	Presidente
Francesco Federici	Consigliere
Giacomo Maria Nonno	Consigliere
Gianluca Grasso	Consigliere
Raffaella Brogi	Consigliera Relatrice

Oggetto:

Sanzioni – Dichiarazione IVA infragruppo – Eccedenze detraibili – Compensazione – Obbligo di garanzia – Esenzione ex art. 38-bis, comma 7, d.P.R. n. 633 del 1972 – Produzione della documentazione – Applicazione dell’art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997 – Ammissibilità – Ragioni.

A.C. 17/04/2026

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 22873/2020 R.G. proposto da:

██████████ S.P.A., rappresentato e difeso dall'avvocato ██████████
██████████

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO

-controricorrente-

avverso la sentenza della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della LOMBARDIA n. 5497/2019 depositata il 30/12/2019.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 17/04/2026 dalla Consigliera RAFFAELLA BROGI.



FATTI DI CAUSA

1. Il presente giudizio - avente per oggetto l'impugnazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia (*hinc*: CTR) n. 5497/2019 depositata in data 30/12/2019 - prende origine da un atto di contestazione, seguito dall'atto di irrogazione della sanzione ex art. 13, comma 6, d.lgs. n. 471 del 1997, emesso nei confronti di [REDACTED] s.p.a. (*hinc*: la contribuente o la società contribuente) in relazione all'anno d'imposta 2012, per l'omessa presentazione della garanzia richiesta dall'art. 6, comma 3, d.m. 13/12/1979 (che rinvia all'art. 38 bis d.P.R. 26/10/1972, n. 633) per la compensazione delle eccedenze detraibili nell'ambito di una dichiarazione IVA cd. infragruppo, ai sensi dell'art. 73, ultimo comma, d.P.R. n. 633 del 1972.

2. Il ricorso proposto dalla contribuente contro l'atto di irrogazione delle sanzioni è stato respinto sia dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, che dalla CTR, con la sentenza n. 5497/2019 *cit*.

Quest'ultima, in particolare, richiamati i commi uno e sei dell'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997, ha evidenziato come il comma sei, seppure introdotto successivamente all'epoca dei fatti e rilevante nel presente giudizio, fosse più favorevole al contribuente, dal momento che, rispetto alla previsione contenuta nel primo comma, faceva dipendere il perfezionamento della violazione dal decorso di novanta giorni dall'omessa presentazione della garanzia. Rilevava, quindi, che la società contribuente non aveva presentato, nei termini di legge la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà (che integrava uno dei requisiti per fruire dell'esenzione dalla presentazione della garanzia ai sensi dell'art. 38-*bis*, comma 7, d.P.R. n. 633 del 1972), con la conseguenza che, ai sensi dell'art. 6, comma 3, d.P.R. n. 633 del 1972, avrebbe dovuto versare all'erario l'importo corrispondente all'eccedenza detraibile portata in compensazione, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale. Tale omesso versamento non poteva che essere sanzionato ai sensi dell'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997.



Ad avviso del giudice di seconde cure erano, poi, irrilevanti le dichiarazioni integrative presentate, relative alla correzione di errori commessi nella determinazione dell'ammontare del credito IVA attribuito dalle controllate alla controllante, in quanto non incidavano sulla mancata presentazione della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà.

3. Contro la sentenza della CTR la contribuente ha proposto ricorso in cassazione con cinque motivi.

4. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

5. La ricorrente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso è stata denunciata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 13, comma 6, d.lgs. n. 471 del 1997, nonché degli artt. 25 Cost., 11 prel., 3 legge n. 212 del 2000 e 3, comma 1, d.lgs. n. 472 del 1997.

1.1. Con tale motivo di ricorso la sentenza impugnata viene censurata nella parte in cui ha confermato, erroneamente, la decisione di prime cure, applicando l'art. 13, comma 6, d.lgs. n. 471 del 1997 a una condotta realizzata anteriormente alla sua entrata in vigore, avvenuta in data 01/01/2016, a seguito delle modifiche apportate ad opera dell'art. 15, comma 1, lett. o), d.lgs. n. 158 del 2015, con la conseguente violazione del principio di legalità stabilito dall'art. 25 Cost., nonché del principio di irretroattività stabilito dall'art. 11 preleggi e, in ambito tributario, dall'art. 3 d.lgs. n. 472 del 1997.

2. Con il secondo motivo di ricorso è stata denunciata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 6, comma 3, d.m. n. 11065 del 1979, 38-bis d.P.R. n. 633 del 1972 e 13 d.lgs. n. 471 del 1997.

2.1. Con tale motivo la ricorrente censura la sentenza impugnata per aver violato gli artt. 6, comma 3, d.m. 13/12/1979 e 38-bis d.P.R. n. 633 del 1972, limitandosi a rilevare la presenza di circostanze di carattere



meramente formale, che si risolvono nel rappresentare una fattispecie non corrispondente alla contestazione che l'ufficio ha mosso alla società.

2.2. In particolare, la contribuente – richiamati i contenuti degli artt. 38 bis, comma 7, d.P.R. n. 633 del 1972 e 6, comma 3, d.m. 13/12/1979 – rileva che i presupposti normativamente previsti per l'assoggettabilità a sanzione sono la mancata prestazione della garanzia, se dovuta, e la compensazione delle eccedenze del credito d'imposta.

Il presupposto della sanzionabilità non può essere confuso con la tardiva presentazione della lettera di esonero, prevista dall'ordinamento tributario allo scopo di comunicare che si è in possesso dei requisiti per essere esonerati dal dovere di prestare tale garanzia. La CTR non si è, peraltro, avveduta del fatto che la nuova formulazione della disposizione continua a non prevedere alcuna sanzione per l'omessa o tardiva presentazione delle lettere di esonero, che non può essere confusa con l'ipotesi in cui manchino del tutto i requisiti del cd. contribuente virtuoso stabiliti nell'art. 38-bis, comma 7, d.P.R. n. 633 del 1972.

2.3. La ricorrente rileva che la garanzia fideiussoria consente all'erario di rivalersi nell'ipotesi in cui emerga, successivamente, la non spettanza del rimborso di imposta. I contribuenti in possesso di determinati requisiti patrimoniali sono, invece, esonerati per legge nell'ipotesi in cui il patrimonio dell'impresa sia idoneo a garantire l'eventuale pagamento richiesto. Di conseguenza, la CTR avrebbe dovuto rilevare che è il patrimonio a equivalere alla garanzia, non l'autocertificazione della contribuente.

3. I primi due motivi possono essere esaminati insieme, posto che l'applicazione della sanzione presuppone l'individuazione e la ricostruzione della disciplina sostanziale che caratterizza l'IVA cd. infragruppo.

3.1. L'art. 73, comma 3, d.P.R. n. 633 del 1972, cui ha dato attuazione il d.m. 13/12/1979, prevede, con riferimento all'IVA, un meccanismo che consente di far confluire sulla società controllante i saldi relativi alle liquidazioni periodiche delle società controllate, ciascuna delle quali



mantiene la propria individualità (Cass., 01/10/2014, n. 20708), nell'ambito di un determinato periodo d'imposta. Il regime dell'IVA di gruppo è una mera procedura liquidatoria e di versamento del tributo, in virtù della quale la società capogruppo compensa le eccedenze di credito e i debiti IVA delle società del gruppo (cd. compensazione verticale) e versa l'imposta a debito oppure computa la differenza a credito nel periodo successivo, salvo chiederne il rimborso (Cass., 23424 del 2020).

3.2. L'art. 6, comma 3, d.m. 13/12/1979 prevede – nella formulazione applicabile *ratione temporis* all'anno d'imposta interessato dall'atto impositivo impugnato (2012) - che: *«Per le eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante, si applicano le disposizioni del secondo comma dell'art. 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Le garanzie devono essere prestate dalle società il cui credito sia stato estinto, per l'ammontare relativo, in sede di presentazione della dichiarazione annuale. In caso di mancata prestazione delle garanzie l'importo corrispondente alle eccedenze di credito compensate deve essere versato all'ufficio entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale.»*

3.3. L'art. 38-bis d.P.R. n. 633 del 1973 – cui faceva riferimento l'art. 6, comma 3, d.m. 13/12/1979 *cit.* – è stato introdotto dall'art. 1 d.P.R. 29/01/1979, n. 24 e, nella formulazione originaria, prevedeva, al secondo comma, che: *«Il contribuente può in ogni caso ottenere il rimborso, entro tre mesi dalla richiesta fatta in sede di dichiarazione annuale, prestando, prima dell'esecuzione del rimborso e per la durata di due anni dallo stesso, cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa, ovvero fideiussione rilasciata da un'azienda o istituto di credito, comprese le casse rurali ed artigiane indicate nel primo comma dell'art. 38, o da un'impresa*



commerciale che a giudizio dell'amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità, o mediante polizza fideiussoria rilasciata da un istituto o impresa di assicurazione.»

3.4. Già da quanto sopra riportato, il meccanismo delineato dal legislatore appare evidente: la compensazione delle eccedenze detraibili risultante dalla dichiarazione della società controllante o di quella delle società controllate che siano compensate con gli importi che avrebbero dovuto essere versati dalle altre società controllate o dalla società controllante (per effetto del conferimento dei saldi delle controllate alla controllante, proprio della cd. IVA di gruppo) richiede la prestazione di una garanzia, per le cui modalità viene fatto rinvio all'art. 38-bis, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972. In caso di omessa presentazione della garanzia, invece, ai sensi dell'art. 6, comma 3, d.m. 13/12/1979, l'importo pari alle eccedenze di credito compensate deve essere versato all'ufficio.

3.5. Il rinvio dell'art. 6, comma 3, d.m. 13/12/1979 alle disposizioni dell'art. 38-bis, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972 deve, poi, tenere conto - in chiave di interpretazione sistematica ed evolutiva - delle modifiche della norma appena evocata con riferimento (non solo al comma 2 richiamato dall'art. 6, comma 3, *cit.*, ma soprattutto) alle ipotesi di esenzione dalla prestazione della garanzia, introdotte dall'art. 3 d.lgs. n. 422 del 1998. Difatti, nei casi tipizzati di esenzione della garanzia, la compensazione delle eccedenze detraibili può essere operata, senza versare l'importo corrispondente a quest'ultimo e senza prestare la garanzia richiesta dall'art. 6, comma 3, *cit.*

3.6. In sostanza, il coordinamento sistematico tra l'art. 6, comma 3, d.m. 13/12/1979 e l'art. 38 bis d.P.R. n. 633 del 1972 impone di interpretare il rinvio della prima norma alla seconda non come riferito a una particolare regola (cristallizzata nel tempo a prescindere dalle successive modifiche normative intervenute) in materia di garanzie, ma alla precisa volontà del legislatore di applicare la stessa disciplina prevista nel caso del



rimborso dell'IVA (anche) al caso della compensazione delle eccedenze detraibili nell'ambito della dichiarazione IVA infragruppo.

3.7. In conclusione, nella dichiarazione IVA infragruppo, al fine di verificare se, in caso di mancato versamento degli importi corrispondenti alle eccedenze detraibili portate in compensazione, sia necessaria la prestazione della garanzia o se il contribuente rientri in una delle ipotesi di esenzione previste nell'art. 38-bis d.P.R. n. 633 del 1972, occorre fare riferimento alla disciplina delle garanzie prevista da quest'ultima norma e vigente, *ratione temporis*, nel periodo d'imposta interessato dalla presentazione della dichiarazione IVA infragruppo.

4. I requisiti (emblematici della figura del cd. contribuente virtuoso), che esonerano dalla prestazione della garanzia in base all'art. 38 bis, comma 7, d.P.R. n. 633 del 1972 (nella versione applicabile *ratione temporis* applicabile al caso in esame), richiedono – accanto alla continuità dell'attività di impresa per un periodo predeterminato dal legislatore e al corretto adempimento degli obblighi fiscali, previsti rispettivamente nelle lettere a) e b) – la presenza di indici di stabilità patrimoniale indicati nella lettera c) oggetto di una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà presentata dal contribuente («c) *è presentata una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà a norma dell'articolo 4 della legge 4 gennaio 1968, n. 15, attestante che: 1) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze dell'ultimo bilancio approvato, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobili iscritti nell'attivo patrimoniale non si è ridotta, rispetto alle risultanze dell'ultimo bilancio approvato, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nel suddetto bilancio; 2) non risultano cedute, se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale*



sociale; 3) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi. L'ammontare del rimborso erogabile senza garanzia non può eccedere il 100 per cento della media dei versamenti affluiti nel conto fiscale nel corso del biennio precedente»).

4.1. Se è vero che, in presenza di tali requisiti la garanzia non era dovuta – e, conseguentemente non era dovuto il versamento previsto nell'ultimo periodo dell'art. 6, comma 3, d.m. 13/12/1979 - è altrettanto vero che, entro il termine per la presentazione della dichiarazione cd. infragruppo, il contribuente (in alternativa alla garanzia dalla quale era esentato), doveva presentare la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà prevista nella lettera c) dell'art. 38-bis, comma 7, d.P.R. n. 633 del 1972.

5. La peculiarità del caso di specie si incentra sul fatto che la contribuente ha presentato la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà dopo il termine di novanta giorni.

Nella sentenza impugnata si legge, tuttavia, che: *«Nel caso di specie, la società appellante, da un lato, non ha presentato nei termini di legge la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, con la conseguenza di non poter usufruire della agevolazione di cui al comma 7 dell'art. 38-bis (esonero dalla prestazione delle garanzie) e, dall'altro, non ha presentato le garanzie di cui al D.M. 13/12/1979.»*

5.1. Sul punto sono, tuttavia, necessarie alcune puntualizzazioni in ordine alle norme che regolano, in termini sanzionatori, la vicenda.

L'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997 – nella versione in vigore a decorrere dal 28/04/2012, a seguito della modifica apportata ad opera dell'art. 11 d.l. n. 16 del 2012 convertito dalla legge n. 44 del 2012 – stabiliva che: *«Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni*



importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dal comma 1 dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. Identica sanzione si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36 -ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.»

L'art. 13, comma 6, cit. – introdotto dall'art. 15 d.lgs. n. 158 del 2015 - prevede che: «Fuori dall'ipotesi di cui all'articolo 11, comma 7 bis, sull'ammontare delle eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante, di cui all'articolo 73, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si applica la sanzione di cui al comma 1 quando la garanzia di cui all'articolo 38-bis del medesimo decreto è presentata oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale.»

L'art. 11, comma 7-bis, d.lgs. n. 471 del 1997 è stato introdotto dall'art. 15, comma 1, lett. m), d.lgs. n. 158 del 2015 e prevede che: «Quando la garanzia di cui all'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è presentata dalle società controllate o dall'ente o società controllante, di cui all'articolo 73, terzo comma, del medesimo decreto, con un ritardo non superiore a novanta giorni dalla scadenza del



termine di presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione amministrativa da euro 1.000 a euro 4.000.»

6. In sostanza, a decorrere dall'entrata in vigore del d.lgs. n. 158 del 2015, nell'ipotesi di compensazione delle eccedenze detraibili nell'ambito della dichiarazione IVA infragruppo si possono avere le seguenti ipotesi:

a) contestualmente alla presentazione della dichiarazione IVA infragruppo viene versato l'importo corrispondente all'ammontare delle eccedenze detraibili compensate;

b) contestualmente alla presentazione della dichiarazione IVA infragruppo viene presentata la garanzia per l'importo corrispondente all'ammontare delle eccedenze detraibili compensate;

c) la dichiarazione IVA infragruppo viene presentata senza versare l'importo corrispondente all'ammontare delle eccedenze compensate e senza presentare la garanzia, ma entro il termine di novanta giorni viene presentata la documentazione attestante la presenza dei requisiti che esentano dalla prestazione della garanzia: in tale ipotesi si applica l'art. 11, comma 7-bis d.lgs. n. 471 del 1997, anche alle fattispecie anteriori alla sua entrata in vigore, trattandosi della *lex mitior*, con l'applicazione della sanzione in misura fissa;

d) la dichiarazione IVA infragruppo viene presentata senza versare l'importo corrispondente all'ammontare delle eccedenze compensate e senza presentare la garanzia e la documentazione attestante la presenza dei requisiti che esentano dalla prestazione di quest'ultima viene presentata oltre il termine di novanta giorni;

e) la dichiarazione IVA infragruppo viene presentata senza versare l'importo corrispondente all'ammontare delle eccedenze compensate, senza presentare la garanzia e senza il deposito di ulteriore documentazione attestante la sussistenza dei requisiti per l'esenzione dalla garanzia.

Le ipotesi sub d) ed e) rientrano entrambe, in termini sanzionatori, nell'ambito di applicazione dell'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997,



anche prima dell'introduzione dell'art. 13, comma 6, d.lgs. n. 471 del 1997 (che rinvia alla sanzione del primo comma, limitandone l'applicazione all'ipotesi in cui la garanzia sia prestata oltre il termine di novanta giorni dalla presentazione della dichiarazione) e dell'art. 11, comma 7-bis d.lgs. n. 471 del 1997 ad opera del d.lgs. n. 158 del 2015.

Tale assetto consegue, a ben vedere, alla lettura del raccordo tra l'art. 6, comma 3, d.m. 13/12/1979 e l'art. 38-bis d.P.R. n. 633 del 1972: mentre la prima norma pone un'alternativa secca tra prestazione della garanzia e versamento dell'importo corrispondente all'ammontare delle eccedenze detraibili portate in compensazione nell'ambito della dichiarazione IVA infragruppo, la seconda tipizza alcune ipotesi di esenzione dalla prestazione della garanzia, la cui presenza autorizza la compensazione delle eccedenze detraibili derivanti dalla dichiarazione IVA infragruppo, anche in mancanza della garanzia. È pertanto evidente come il possesso dei requisiti debba essere documentato alla scadenza del termine previsto per la prestazione della garanzia, attualizzandosi, altrimenti, l'obbligo di versamento degli importi di ammontare corrispondente a quanto prescritto nell'art. 6, comma 3, *cit.*

7. In conclusione, alla luce dell'alternativa prospettata dall'art. 6, comma 3, d.m. 13/12/1979 tra produzione della garanzia e versamento delle somme corrispondente alle eccedenze compensate, l'omesso versamento di queste ultime senza la produzione della prima integrava – già anteriormente alle novità introdotte dal d.lgs. n. 158 del 2015 – la condotta sanzionata dall'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997 (disposizione richiamata, ai fini sanzionatori, dall'art. 13, comma 6, d.lgs. n. 471 del 1997).

7.1. Gli artt. 11, comma 7-bis e l'art. 13, comma 6, d.lgs. n. 471 del 1997 delineano, quindi, delle ipotesi speciali rispetto all'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997, con un trattamento più favorevole per il contribuente che avrebbe potuto giustificare, *in thesi*, l'applicazione retroattiva della lex



mitior, ove la produzione della documentazione attestante la presenza dei requisiti per l'esenzione dalla garanzia fosse avvenuta nel termine inferiore a novanta giorni.

Nel caso di specie, tuttavia, è pacifico che la documentazione sia stata presentata oltre il termine di novanta giorni, con la conseguenza che trova applicazione l'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997 nella versione in vigore nel periodo imposta interessato dall'omesso versamento sanzionato.

Pertanto, considerato che il carattere innovativo dell'art. 13, comma 6, d.lgs. n. 471 del 1997 è da ravvisare non già nel sanzionare *ex novo* l'omesso versamento dell'importo corrispondente alle eccedenze detraibili compensate, secondo quanto previsto dall'art. 6, comma 3, d.m. 13/12/2019, ma nel limitare l'applicazione della sanzione prevista nell'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997 all'ipotesi in cui la garanzia sia presentata oltre il termine di novanta giorni dalla presentazione della dichiarazione annuale (ipotesi che si è verificata nel caso di specie), la decisione del giudice di seconde cure necessita, al più, della (sola) correzione della motivazione, con la conseguente infondatezza dei primi due motivi di ricorso.

7.2. Deve, quindi, affermarsi che: **«In tema di dichiarazione IVA infragruppo, l'omesso versamento delle somme corrispondenti all'ammontare delle eccedenze detraibili portate in compensazione dalla capogruppo, seguito dalla presentazione della documentazione attestante il possesso dei requisiti per fruire delle esenzioni dalla presentazione della garanzia ai sensi dell'art. 38-bis, comma 7, d.P.R. n. 633 del 1972 (nella versione applicabile, *ratione temporis*, all'anno d'imposta 2012) oltre il termine di novanta giorni, integra la condotta sanzionata dall'art. 13, comma 1, d.lgs. 18/12/1997, n. 471, posto che gli artt. 13, comma 6, e 11, comma 7-bis, d.lgs. n. 471 del 1997 (introdotte dall'art. 15 d.lgs. 24/09/2015, n. 158) non sanzionano ex novo la condotta di omesso**



versamento degli importi indicati nell'art. 6, comma 3, d.m. 13/12/1979, ma hanno solo limitato l'applicazione dell'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997 nel caso in cui la documentazione sia prodotta oltre il termine di novanta giorni dalla presentazione della dichiarazione.»

8. Con il terzo motivo di ricorso è stata denunciata la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 13 d.lgs. n. 472 del 1997 e dell'art. 2, comma 8, d.P.R. n. 322 del 1998, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.

8.1. Con tale motivo la ricorrente evidenzia di aver rappresentato la propria buona fede con la presentazione di dichiarazioni integrative – prima di ogni attività ispettiva e di controllo - per rimuovere le irregolarità tramite l'istituto del ravvedimento operoso, oltre alle lettere di esonero presso il concessionario della riscossione. La CTR non ha, tuttavia, tenuto conto né della cronologia degli eventi, né delle modalità seguite dalla contribuente nella presentazione delle dichiarazioni IVA integrative, né del comportamento tenuto. Il giudice d'appello non si è, infatti, avveduto che la società contribuente, a conferma della propria buona fede, non solo aveva provveduto a rimuovere spontaneamente le irregolarità descritte, ma aveva, addirittura, presentato, anche se successivamente, le lettere di esonero, attestanti il regolare possesso delle condizioni richieste a tal fine. Nella specie – come già rilevato – il controllo dell'amministrazione finanziaria era avvenuto successivamente rispetto alla condotta spontanea posta in essere dalla contribuente (che aveva presentato sia le dichiarazioni integrative che le lettere di esonero al concessionario della riscossione).

8.2. La sentenza impugnata è altresì errata, in quanto assume che la presentazione delle lettere di esonero sia da ritenersi un *unicum* rispetto alla presentazione delle dichiarazioni integrative. La posizione di irregolarità della contribuente è stata, infatti, sanata tramite la presentazione delle dichiarazioni integrative e delle lettere di esonero, con il versamento all'erario delle sanzioni in misura ridotta.



La CTR ha, quindi, confermato la contestazione di una violazione già rimossa alla data di emissione dell'atto impositivo impugnato.

8.3. Il motivo è infondato, dal momento che, in primo luogo, in materia di sanzioni tributarie è comunque sufficiente la coscienza e la volontà della condotta, senza che occorra la dimostrazione del dolo o della colpa, la quale si presume fino alla prova della sua assenza, che deve essere offerta dal contribuente e va distinta dalla prova della buona fede, che rileva, come esimente, solo se l'agente è incorso in un errore inevitabile, per essere incolpevole l'ignoranza dei presupposti dell'illecito e dunque non superabile con l'uso della normale diligenza (Cass., 30/01/2020, n. 2139).

8.4. In secondo luogo, a fronte del termine fissato dall'art. 6, comma 3, d.m. 13/12/1979 per la presentazione della garanzia (o della documentazione attestante la presenza dei requisiti per l'esenzione, alla luce di quanto già evidenziato nell'esame dei primi due motivi di ricorso) va escluso che la produzione successiva delle dichiarazioni integrative e delle lettere di esonero possa avere efficacia sanante.

9. Con il quarto motivo di ricorso è stata denunciata la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997 e dell'art. 6, comma 5-bis, d.lgs. n. 472 del 1997, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.

9.1. Con tale motivo la ricorrente censura la sentenza impugnata per non aver correttamente applicato l'art. 6, comma 5-bis, d.lgs. n. 472 del 1997, evidenziando che le violazioni meramente formali non comportano l'applicazione di alcuna sanzione, purché sia riscontrabile una duplice condizione (rispettata nel caso di specie) e cioè che non sia arrecato pregiudizio all'azione di controllo dell'amministrazione finanziaria e non si incida sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

10. Con il quinto motivo di ricorso è stata denunciata la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997 e dell'art. 11, comma



1, lett. a), d.lgs. n. 471 del 1997, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.

10.1. Con tale motivo di ricorso la ricorrente espone di aver chiesto, in relazione alla natura formale della violazione contestata, la rideterminazione della sanzione in misura fissa, ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 471 del 1997, ritenendo che la condotta della società integrasse una violazione di natura formale ai sensi dell'art. 6, comma 5-bis, d.lgs. n. 472 del 1997. La presentazione tardiva delle lettere di esonero – diversamente da quanto ritenuto dalla CTR – non ha, infatti, pregiudicato l'attività di controllo dell'amministrazione finanziaria e non ha neppure comportato abusi nell'effettuazione della compensazione del credito, in quanto i profili di irregolarità sono stati spontaneamente rimossi mediante l'istituto del ravvedimento operoso e delle lettere di esonero, anteriormente a qualsiasi attività ispettiva o di controllo.

11. Il quarto e il quinto motivo possono essere esaminati insieme e sono infondati, trattandosi di violazione sostanziale.

Questa Corte, infatti, ha precisato che, in tema di sanzioni amministrative tributarie, in base al combinato disposto di cui agli artt. 10, comma 3, della l. n. 212 del 2000 e 6, comma 5-bis, del d.lgs. n. 472 del 1997, le violazioni tributarie possono essere "sostanziali", se incidono sulla base imponibile o sull'imposta o sul versamento, "formali", se pregiudicano l'esercizio delle azioni di controllo pur non incidendo sulla base imponibile, sull'imposta o sul versamento, oppure "meramente formali", perché non influenti sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo e non arrecanti pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo; solo tali ultime violazioni non sono punibili per inoffensività, dovendo la valutazione concreta circa la natura "formale" o "meramente formale" della violazione compiersi in base all'idoneità "ex ante" della condotta a recare detto pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo (Cass., 27/05/2025, n. 21551).



Ne deriva che, nel caso di specie – alla luce dell’alternativa, risultante dal combinato disposto tra l’art. 6, comma 3, d.m. 13/12/1979 e l’art. 38-bis d.P.R. n. 633 del 1972, tra versamento dell’ammontare corrispondente alle eccedenze detraibili portate in compensazione o prestazione della garanzia o della documentazione attestante la sussistenza dei requisiti che esonerano dalla presentazione di quest’ultima – il mancato versamento dell’importo corrispondente all’ammontare delle eccedenze detraibili portate in compensazione entro il termine per la presentazione della dichiarazione, senza la prestazione della garanzia o la contestuale produzione della documentazione attestante la presenza di condizioni di esonero dalla garanzia, integra una violazione sostanziale poiché incide sul versamento del tributo.

12. Alla luce di quanto sin qui evidenziato il ricorso è infondato e deve essere rigettato con la condanna della parte ricorrente al pagamento delle spese di lite in favore della parte controricorrente.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso;

condanna la ricorrente a pagare in favore della controricorrente le spese del presente giudizio, liquidate in Euro 5.900,00, oltre spese prenotate a debito;

ai sensi dell’art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall’art. 1, comma 17 della l. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell’ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 17/04/2026.

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli

